



## **İşletmeler Bütçelemeden Vazgeçmeli mi?**

(Should Businesses Abandon the Budgeting?)

Yavuz Kılınç<sup>a</sup>

<sup>a</sup> Arş.Gör.Dr., Kocaeli Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD, yavuzkilinc25@gmail.com

### **Anahtar Kelimeler**

Geleneksel Bütçeleme,  
Bütçe Ötesi, Gelişmiş  
Bütçeleme, Daha İyi  
Bütçeleme.

### **Jel Sınıflandırması**

M41.

### **Özet**

İşletmeler açısından önemli bir yönetim aracı olan bütçeler, zaman içerisinde gelişen teknoloji, işletme çevrelerinin değişmesi ve işletmelerin iş süreçlerinde yaşanan değişiklikler gibi çeşitli nedenlerle geliştirilen yeni yaklaşımlarla bugünün işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılayabilir hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda bütçeleme ile ilgili olarak yeni yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlardan bütçe ötesi, daha iyi bütçeleme ve gelişmiş bütçeleme en çok dikkat çekenlerdir. Bu yaklaşımlar geleneksel bütçelemenin günümüz işletmelerin ihtiyacını karşılayamadığı düşüncesinden hareketle geliştirilerek bütçelerin işletmelerin stratejik amaç ve hedeflerine uygun hale getirilmesi gerektiğini veya merkezi olmayan yeni yönetim yaklaşımlarının ve uyarlanabilir yönetim süreçlerinin geliştirilmesi ile bütçelemeden tamamen vazgeçilmesi gerektiğini vurgulamaktadırlar. Bu çalışmada işletmelerin mevcut bütçelerinin ortadan kaldırılması gerektiğini vurgulayan bütçe ötesi yaklaşımı geleneksel bütçe yaklaşımı ile karşılaştırılmış olup işletmeler bütçelerden vazgeçmeli mi sorusunun cevabı araştırılmıştır. Merkezi olmayan yönetim düşüncesine sahip kurumsal işletmeler tarafından kullanımı öne çıkan bütçe ötesi yaklaşımı, genellikle bütçeyi planlama, koordinasyon, performans ölçümü ve kontrol gibi amaçlarla yaygın bir biçimde kullanan işletmeler tarafından tercih edilmediği görülmektedir.

### **Keywords**

Traditional Budgeting,  
Beyond Budgeting,  
Advanced Budgeting,  
Better Budgeting.

### **Jel Classification**

M41.

### **Abstract**

The budget, which is an important management tool of businesses, has been tried to be able to meet the needs of today's businesses with new approaches developed over time, such as developing technology, change of business circles and changes in business processes. Within this context, new approaches to budgeting have been developed. Beyond budgeting, better budgeting and advanced budgeting have been the most remarkable approaches to budgeting. These approaches emphasize that the traditional budgeting cannot meet the needs of today's businesses and that development and businesses must meet their strategic goals and objectives or that budget management should be abandoned altogether with the development of new management approaches and adaptive management processes to which the authority is transferred. In this study, traditional budgeting approach was compared with beyond budgeting approach which emphasizes that the existing budgets of the enterprises should be abolished. Taking this comparison into account, the question that whether companies should abandon traditional budgeting approach is answered. The beyond budgeting approach, which is prominent in use by institutional entities with decentralized management considerations, appears to be less favored by businesses that commonly use the budget for planning, coordination, performance measurement and control purposes.

## 1. Giriş

Bütçelerin işletmeler açısından önemli bir planlama ve kontrol aracı olduğu düşüncesi yaygındır. Geleneksel bütçeleme temel amacı işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik bir yön çizmektir. Ancak geleneksel yaklaşım barındırdığı olumsuz yönleri nedeniyle son zamanlarda gerek akademisyenleri gerekse uygulayıcıları bütçeleme ile ilgili yeni arayışlara yönlendirmiştir.

Muhasebe literatüründe yapılan çalışmalar işletme yöneticilerinin planlama ve kontrol aracı olarak bütçelerle ilgili memnuniyetsizliklerinin giderek arttığını göstermektedir. Örneğin 2003 yılında Avrupa'da faaliyet gösteren işletmelere yönelik yapılan bir araştırmanın sonuçları, yöneticilerde planlama ve bütçe süreçlerinin etkisiz hatta verimsiz olduğu düşüncesinin arttığını göstermiştir. Araştırma anketine katılan işletmelerin % 78'i bütçe süreçlerinde önemli değişiklikler planladıklarını % 12'si ise bütçe faaliyetinden tamamen vazgeçmeyi düşündüklerini ifade etmişlerdir (Rickards, 2006:62). Muhasebe literatüründe yapılan bu çalışmalar göstermektedir ki işletme bütçelerinin zaman alıcı, maliyetli, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu olmadıklarından değiştirilmeleri ve günümüz koşullarına uygun hale getirilmeleri gerekir.

Bütçe sürecinin etkin bir biçimde çalışmasını sağlamak için uygun yönetim prosedürlerinin uygulanması önemlidir. Yönetim prosedürlerinin işletmelerin gereksinimlerine göre hazırlanması ve bütçe sürecine işletme yönetici ve çalışanlarının katkı vermesi gerekir (Drury, 2012:363). Bu durum göstermektedir ki mevcut bütçe faaliyetinin günümüz koşullarına uygun olarak hazırlanması için sadece bütçe faaliyetinin değil aynı zamanda değişen yönetim düşüncesine de işletmelerin adapte olması ve bu nedenle de işletmelerin merkezi yönetim düşüncesinden yerinden yönetim düşüncesine geçmeleri gerekir. Çünkü yerinden yönetim düşüncesinde işletmenin bütün yöneticileri ve çalışanları bütçe ve planlama sürecine önemli katkılar sağlayacaklardır.

1990'lı yıllardan bu yana bütçeleme ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiği zaman işletmelerin bütçeleme ile ilgili radikal değişikliklere gitmelerinin önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bütçeleme ile ilgili radikal değişiklikleri en çok vurgulayan yaklaşım ise bütçe ötesidir. Bütçe ötesi yaklaşımı işletmeler açısından bütçelerin gerekli olmadığı, uyarlanabilir yönetim süreçleri ve yerinden yönetim düşüncesinin oluşturulması sayesinde bütçelerin ortadan kaldırılması gerektiğini öne sürer.

Yapılan bu çalışmada 1920'li yıllarda işletmelerin maliyetlerinin ve nakit akışlarının yönetilebilmesine yönelik geliştirilen işletme bütçelerinin günümüz koşullarına uygun hale getirilebilmesine yönelik muhasebe literatüründe ileri sürülen yeni yaklaşımlar hakkında bilgi verilmiş, bütçeleme ile ilgili en radikal değişimi savunan bütçe ötesi yaklaşımı, geleneksel bütçeleme ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

## 2. Geleneksel Bütçe Anlayışı

Geleneksel anlamda bütçe kavramı; tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, kârlar ile maliyetlerin tahminini içeren bir faaliyet planı olarak tanımlanabilir. Bu kavramdan geliştirilen işletme bütçesi ise işletmelerin üst yöneticileri tarafından gelecek bir faaliyet dönemi için belirlenen politikaların, amaçların, hedeflerin resmi ve sayısal ifadesidir (Haftacı, 2010:1). Bütçeleme ise işletme bütçelerinin planlanması, düzenlenmesi ve kontrolüne ilişkin teknikler, yöntemler ve usullerdir (Yalkın & Demir, 2015:5).

Bütçeleme süreci 1920'li yıllarda General Motors, DuPont ve Siemens gibi büyük sanayi kuruluşlarında maliyetlerin ve nakit akışlarının yönetilebilmesi için bir araç olarak ortaya çıkmıştır (Hope & Fraser, 2003:113). Temel amacı işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik bir yön çizmek olan geleneksel bütçeleme genellikle durağan bütçeleme olarak adlandırılır.

Drury (2012) geleneksel bütçelemenin 6 temel işlevi olduğunu belirtmektedir. Bu işlevler;

- İşletmelerin uzun vadeli planlarının iyileştirilmesi,
- İşletmelerin departmanları arasındaki koordinasyonun sağlanması ve aralarındaki ilişkilerin iyileştirilmesine yardımcı olunması,
- Üst yöneticiler tarafından diğer çalışanlara amaç ve beklentilerin iletilmesinin sağlanması,
- Amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için motivasyonun sağlanması,
- Özen gösterilmesi gereken alanların belirlenebilmesi için varyans analizi kullanarak işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesi,
- Amaç ve hedeflere ulaşma bağlamında yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesidir.

İşletmelerin maliyetlerinin ve nakit akışlarının yönetilebilmesi için bir araç olarak hayata geçirilen bütçeleme kavramı, zamanla işletmelerin gelecekteki gelir ve harcamalarının önceden belirlenebilmesine yönelik durağan performans sözleşmeleri haline dönüşmüştür.

Rickards (2006) bütçelemenin kontrol ve planlama için temel araç olarak düşünülmesi görüşüne karşı çıkmakta ve bütçelemenin temel amacının işletmelerin stratejilerini uygulamaya yardımcı bir araç olduğu düşüncesini ileri sürmektedir. İşletme bütçelerine bakış açısının stratejik amaç ve hedeflerle bütünleştirilmesi ve gelişen teknoloji, değişen iş süreçleri ve çevresel faktörlerin de etkisi ile bütçelemeye önemli değişiklikler söz konusu olmuştur. Bu nedenle sıfır tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı bütçeleme, zaman esaslı faaliyet tabanlı bütçeleme, gelişmiş bütçeleme gibi daha modern yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bugün gelinen nokta ise işletmelerin bütçeleden vazgeçmesini öneren bütçe ötesi yaklaşımı olmuştur.

### **3. Geleneksel Bütçelerin Eksik Yönleri**

Yapılan ampirik araştırmaların önemli bir kısmı, işletmelerin büyük bir bölümünün bütçelemeyi önemli bir kontrol aracı olarak gördüğünü ortaya koyar. Ancak bir kontrol aracı olarak yaygın biçimde kullanılmasına karşılık üst düzey yöneticilerin bütçeleminin planlama ve kontrol aracı olarak kullanılmasına yönelik memnuniyetsizlikleri giderek artmakta, planlama ve bütçeleme sürecinin etkisiz ve verimsiz olduğu düşünceleri ağır basmaktadır. Planlama ve bütçeleme süreçlerinin tükettikleri kaynaklara göre daha az fayda sağladığı görüşündedirler (Rickards, 2006:62).

Hope ve Fraser (2003) geleneksel bütçe anlayışını yıllık bir ritüel olarak görür ve belirsiz bir fayda için işletmenin çalışma zamanının önemli bir kısmını meşgul ettiğini söylerler. Onlara göre bir bütçe yaklaşık olarak 4-5 ay gibi uzun sayılabilecek zaman diliminde oluşturulur. Bu zaman dilimi de yaklaşık olarak üst düzey yöneticiler ile finansal yöneticilerinin zamanlarının % 20 ila % 30'una tekabül eder (Hope ve Fraser, 2003). Ayrıca bu süreç, modern işletmelerin karşılaştığı daha önceden öngörülemeyen çevrelerde faaliyet göstermelerinin bir gereği olarak esnek ve uyarlanabilir olma özelliklerinin kaybedilmesine, stratejilerinden ayrılmalarına ve bu nedenle rekabet koşullarına uygun hareket edememelerine neden olur (Libby, 2010:57).

Geleneksel bütçelere yönelik ortaya konulan bu eleştiriler özellikle Hope ve Fraser'in yapmış oldukları çalışmalarda sıklıkla ifade edilmektedir. Bütçelerin günümüzün bilgi çağındaki rekabet ortamının gereklerini taşımadıklarını ileri süren Hope ve Fraser, yapmış oldukları bu çalışmalarında geleneksel bütçelerin terk edilmesi ve bütçe ötesi anlayışına geçilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmektedirler. Genel itibarıyla geleneksel bütçelere aşağıdaki eleştiriler getirilmiştir (Drury, 2012:383):

- Katı planlama ve marjinal düşünmeyi teşvik etmesi,
- Zaman alıcı olması,
- Kısa vadeli finansal göstergelere çokça odaklanarak işletmenin uzun vadede değerini artıracak önemli unsurları göz ardı etmesi,
- Günümüz işletmelerinin gelişen öngörülemez ortamlarda esnek ve uyarlanabilir olmalarını engelleyen katı gelenekler haline dönüşmesi,
- Kesin olmayan tahminlere dayalı olduğundan işletmeleri riskli 12 aylık taahhütlere bağlaması,
- Sadece en düşük hedefleri gerçekleştirmek ve hedeflerin geliştirilmesine teşebbüs etmemesi,
- Gelecek yıl bütçe rakamlarının düşürülmesini engellemek adına gerekli olmasa bile harcama kalemleri oluşturması,
- İstenmeyen eylemlerle sonuçlansa bile bütçe rakamlarına ulaşılmaya çalışması,
- İşletme stratejilerinden kopuk olmasıdır.

Geleneksel bütçelemeye yapılan bu eleştiriler, 1990'lı yılların sonlarından itibaren uygulayıcı ve araştırmacıları yeni kavramlar geliştirmeye yöneltmiştir. Bu kavramlardan en çok öne çıkanlar ise Bütçe Ötesi (Beyond Budgeting), Daha İyi Bütçe (Better Budgeting) ve Gelişmiş Bütçeleme (Advanced Budgeting)'dir (Rickards, 2006:63). Bu yeni bütçe kavramları aşağıda kısaca ele alınmıştır.

- ❖ **Bütçe Ötesi**: işletmelerin geleneksel bütçelere ihtiyaç duymadan, kendi performanslarını yönetebilmesi ve karar verme sürecinde yerinden yönetimin sağlanabilmesine yönelik temel ilkeler setidir (CIMA, 2007:3).
- ❖ **Daha İyi Bütçeleme**: kendi içerisinde 5 ayrı tekniği barındırır. Bunlar; Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Değer Tabanlı Yönetim, Kâr Planlama ve Dinamik Bütçe ve Tahminlerdir (Neely vd., 2003:23-24). Daha iyi bütçeleme, geleneksel bütçelemenin fonksiyonel ve kurumsal yönlerini geliştirerek daha

basitleştirilmesine odaklanır. Örneğin işletmenin başarısı için önemli görülen iş süreçlerine yönelik bütçeleme yaparak planlama faaliyetlerinin sayısını azaltmak gibi (Rickards, 2006:69).

- ❖ **Gelişmiş Bütçeleme:** bu bütçeleme tekniğini geliştiren çalışma grubunun ilk amacı, öncelikle geleneksel bütçelemenin günümüz işletme çevreleri üzerindeki etkisini değerlendirerek bir kavramsal çerçeve geliştirmek olmuştur. Bir sonraki amaç ise, gelişmiş bütçelemenin hedeflerini belirlemek ve bu hedefleri gerçekleştirecek mekanizmaları ortaya koymaktır. Son olarak bu düşünceleri önemli piyasa etkisi altında kalan ve yönetim sistemlerini değiştirmek zorunda kalan işletmelerle tartışmak olmuştur.

Geleneksel bütçelemenin zayıf yanlarından hareket eden gelişmiş bütçeleme çalışma grubu, bu yeni tekniğin geliştirilmesine yönelik etkili planlama ve bütçeleme sistemini geliştirmek zorunda olan işletme yönetimlerinin amaçlarına odaklanmıştır. İşletme yönetimlerinin amaçlarına odaklanması bu yeni bütçeleme tekniğine yönelik bazı parametrelerin oluşturulmasını sağlamıştır. Bu parametreler aşağıdaki gibidir (Bunce vd., 1995:257):

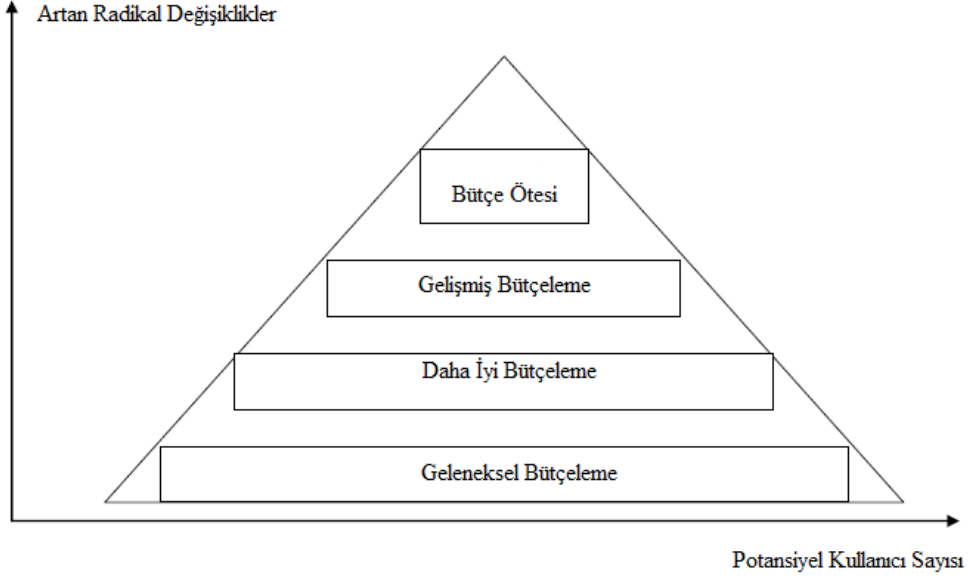
- Faaliyet planlarının işletme stratejileri ile tutarlı bir şekilde yürütülmesi,
- Kaynak tüketiminin çıktılarla tutarlı olarak yapılması,
- Sürekli gelişmenin desteklenmesi,
- Uyumlu davranışların geliştirilmesi ve korunması,
- Planlama ve bütçeleme yolu ile gerçek katma değer oluşturulmasıdır.

Yukarıda sıralanan parametreler incelendiği zaman, gelişmiş bütçeleme tekniğinin, geleneksel bütçelemenin birbirinden ayırdığı iki önemli boyut olan işletme stratejileri ile bütçeleme sürecini birleştirdiği görülür.

Gelişmiş bütçeleme tekniğinin savunucuları, bu tekniğin en önemli avantajı olarak bir işletmede kademeli olarak uygulanabilmesini görürler. Bu avantajı sayesinde işletme yönetimi ve çalışanlar, yeni sistemi nasıl kullanacaklarını adım adım öğrenirler ve bu sayede sisteme geçişin başlangıç aşamasında daha az problemle karşılaşır. İlerleyen zamanlarda sisteme iyice adapte olan kullanıcılar, karşılaşacakları sorunlar karşısında operasyonel önlemleri rahatça alabilirler (Rickards, 2008:576).

Geleneksel bütçelemeye karşı geliştirilen bu yeni bütçe kavramlarının birbirleri ile olan ilişkileri şekil 1’de gösterildiği gibidir:

**Şekil 1: Çeşitli Bütçeleme Kavramları Arasındaki İlişki**



**(Kaynak: Rickards, 2006:70)**

Şekil 1’de de görüleceği üzere her biri geleneksel bütçeleme yöntemi üzerine inşa edilen diğer bütçeleme yaklaşımları da kendi içerisinde farklılıklar barındırırlar. Bütçe ötesi yaklaşımı ile gelişmiş ve daha iyi bütçeleme arasındaki farklar belirgin bir şekilde ortaya koyulabilirken, daha iyi bütçeleme ile gelişmiş bütçeleme arasındaki farkların tespiti oldukça güçtür. Bu teknikler arasındaki farklar genellikle uygulandıkları işletmelerde ortaya çıkarlar (Rickards, 2006:70).

Bu bütçe kavramlarını birbirinden ayıran en belirgin özellik, firmaların planlama ve kontrol sistemlerini ne kadar kökten değiştirmeleri gerektiğine yönelik bakış açılarıdır. Daha iyi bütçeleme ve gelişmiş bütçeleme, bütçelemenin faydalarını artırmaya ve/veya onunla ilgili kaynak tüketimini azaltmaya odaklanırlar. Bu nedenle her iki bütçeleme yaklaşımı kontrol sistemi içerisinde bütçeyi ana araç olarak görürler. Bu iki bütçeleme yaklaşımına karşılık bütçe ötesi ise çok daha temel bir değişimi gerekli görmektedir. Bütçe ötesi yaklaşımı, işletme yönetim modelinin değiştirilmesi gerektiğini ve bütçeler aracılığı ile kontrol faaliyetlerinin gereksiz olduğunu ifade eder (Rickards, 2006:63).

#### 4. Yeni Bir Anlayış Olarak Bütçe Ötesi Yaklaşımı (Beyond Budgeting)

Geleneksel bütçelerin çok önemli bir kontrol aracı olarak görülmesi ve bu nedenle işletmelerin merkezi yönetim araçları içerisinde gösterilmesi, hatta bütçelerin işletmelerin omurgası olduğu iddiasının oluşması beraberinde birçok eleştiriyi gündeme getirmiştir. Bu eleştirilerden en önemlileri geleneksel bütçelerin çok zaman alıcı olması, esnek olmaması, işletmenin stratejik amaç ve hedefleri ile bağlantısının zayıf olması, önemli ölçüde işletmenin maliyetlerine odaklanması, hiyerarşik komuta kontrol yapısını güçlü kılması ve işlevsiz davranışlara neden olması, müşteri veya çalışan memnuniyeti gibi parasal olmayan değerleri göz ardı etmesidir. Sıralanan bu eleştirilere cevaben zaman içerisinde faaliyet tabanlı bütçeleme, sıfır tabanlı bütçeleme, gelişmiş bütçeleme gibi yeni bütçeleme yaklaşımları geliştirilerek çözüm aranmaya çalışılmıştır. Ancak ortaya konulan bu yeni bütçeleme yaklaşımları ile beklenen çözümlerin ortaya konulamaması bütçeleme anlayışını kökten değiştirmeye hatta bütçelerin tamamen ortadan kaldırılmasını öngören bütçe ötesi yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Önal, 2017:12-13).

Bütçe ötesi yaklaşımının geliştirilebilmesine yönelik 1998 yılında “Bütçe Ötesi Çalışma Grubu” (Beyond Budgeting Round Table-BBRT) kurulmuştur (Hope & Fraser, 2003). 1998 yılından bu yana İngiltere’de faaliyetlerini sürdüren BBRT’nin, şimdilerde Avrupa, Amerika, Avustralya’da pek çok üyesi bulunmaktadır. BBRT bilgilerini konferanslar ve seminerler düzenleyerek küresel ağlar vasıtasıyla paylaşan bir topluluktur (Bunce, 2004:8).

Bütçe ötesi çalışma grubu başlangıçta yaptığı toplantılarda geleneksel planlama ve kontrol sistemlerinin sorunlarının analiz edilmesine ve yeni yönetim sistemlerinin oluşturulmasına rehberlik edecek ilkelerin geliştirilmesine odaklanmışken daha sonraları yapılan toplantılarda bütçe ötesi için yeni araçların geliştirilmesine ve bu araçların kullanımından elde edilen bilgilerin paylaşılmasına ağırlık vermiştir (Rickards, 2006:64).

Bütçe ötesi çalışma grubu bütçeleme faaliyetinden tamamen veya kısmen vazgeçen bazı işletmelerde gerekli araştırma ve incelemeler yaptıktan sonra 12 ilkeye dayanan genel bir model geliştirmiştir. Bütçe ötesi yaklaşımının işletmelere uygulanabilmesine yönelik olarak geliştirilen bu 12 ilkenin altı tanesi otoritenin çalışanlara devredildiği esnek bir



örgüt yapısının oluşturulması ile ilgiliyken, diğer altı tanesi ise esnek bir örgüt yapısı için uyarlanabilir yönetim sürecinin oluşturulması ile ilgilidir (Hope & Fraser, 2003; Uyar, 2009:123).

Yukarıda da belirtildiği gibi geliştirilen ilkelerin altı tanesi otoritenin devri ile ilgilidir. Bu ilkeler kısaca aşağıda açıklanmıştır (De Waal, 2005:56-57):

- **Özyönetim (Yerinden Yönetim) İlkesi:** Bu ilke işletmelerin hiyerarşik örgüt yapılarının daha küçük, kendi kendisini yönetebilen alt bölümlere ayrılması gerektiğini savunur. Örgüt yapılarının daha küçük birimlere ayrılması bu birimlerde sorumlu olan yöneticilerin kendi birimleri ile ilgili yetki ve sorumluluklara sahip olması anlamına gelir. Geleneksel merkezi yönetimler birçok kural ve prosedür barındırdığından terk edilmelidir. Merkezi yönetim kararları sadece örgütlerdeki tüm birimleri ilgilendiren kararların alınmasında kullanılmalıdır. Örgütlerin özyönetim ilkesine uygun olarak yönetilmesi örgütlerdeki karmaşık organizasyon yapısının önüne geçecektir. Bu durum örgütlerin daha esnek hale gelmesini ve işletme maliyetlerinin azalmasını sağlayacaktır.
- **Yetki Sahibi Yöneticiler:** Yöneticilerin yetki sahibi olmaları, onlara kendi birimlerinde rahatça hareket edebilme imkânı sağlayacaktır. Ayrıca yöneticilerin kendi birimlerine yönelik yapacakları faaliyetleri engelleyici sıkı denetimler olmayacaktır. Ancak yöneticiler üst yönetim tarafından belirlenen değerler ve stratejik hedefler doğrultusunda hareket etmeleri gerekir. Bu durumda yöneticiler örgütün kısa ve orta vade hedeflerinden sorumlu olacaklar ve bu hedeflere nasıl ulaşacaklarına karar vereceklerdir.
- **Dinamik Sonuçlar İçin Hesap Verebilirlik:** Bütçe ötesi yönetim yaklaşımında yöneticiler, bir birimle veya departmanla ilgili önceden belirlenmiş amaçların sağlanmasından ziyade rekabetçi sonuçlar elde edebilmekle yükümlüdürler. Çünkü yöneticiler performanslarını daha önce elde ettikleri sonuçlar ile mevcut durumda elde edecekleri sonuçların kıyaslaması suretiyle belirlerler. Elde edilmek istenen sonuçlar dinamik olarak belirlenir. Yani dönem içerisinde ayarlanır. Çünkü daha önceden elde edilmek istenen amaçlardan daha fazlasını elde edebilmek için dönem içerisinde bu hedefler güncellenmelidir.

- **Network (Ağ) Organizasyonu:** Bütçe ötesi yönetim yaklaşımında kendi kendini yöneten birimler bağımsız ve müşteri odaklı olacak şekilde yapılandırılmalıdır. Böylelikle işletme birimleri tamamen pazar odaklı ve müşterilere değer veren, değişen müşteri isteklerinin yanı sıra pazardaki beklenmedik fırsat ve tehditlere hızlı uyum sağlayabilir yapıda olacaklardır. Böyle bir organizasyonda geleneksel hiyerarşik planlama, bütçe ve kontrollerin yerine pazar belirleyici faktördür.
- **Pazar Uyumu:** Merkezi yönetim tarafından sağlanan insan kaynakları, bilgi işlem gibi hizmetler, hizmet düzeyi anlaşmalarına dayalı olarak özyönetimce satın alınabilir. Örgütteki her bir birim alınması gereken hizmetlerin merkezi yönetimden veya dış kaynaklardan sağlanmasına kendisi karar vermelidir. Bu durum merkezi yönetim tarafından sunulacak hizmetlerin kalitesini artırma konusunda teşvik edicidir.
- **Destekleyici Liderlik:** Örgüt üyeleri belirlenen amaçlara ulaşmaları konusunda teşvik edilir ve onlara üst düzey yöneticiler tarafından gerekli destekler sağlanır. Kendini yöneten birimlerin yöneticilerinin risk alması ve bunun neticesinde hata yapmaları durumunda cezalandırma yerine yöneticilerin risk almalarına imkân verilir. Üst düzey yöneticiler alt birim yöneticiler arasındaki ilişkileri koordine eden danışman niteliğindedir.

İlkelerin ikinci kısmı esnek yönetimin geliştirilmesine yönelik uyarlanabilir yönetim sürecinin oluşturulması ile ilgilidir. Bu ilkeler kısaca aşağıda açıklanmıştır (De Waal, 2005:57-58):

- **Nispi Hedefler:** Örgütün stratejisi var olan rekabetten başarı ile çıkmaktır. Asıl amaç bir önceki dönemin bütçesinden daha iyi bir bütçe oluşturmak değildir. Örgütün amaçları işletmenin esas rakiplerine yönelik olarak belirlenir. Örgütün amaç ve hedeflerinin belirlenme sürecinde yöneticiler yer almalıdır. Amaç ve hedefler rakiplerin performanslarına ve pazar koşullarına uygun hale getirilmesi için sürekli güncellenmelidir.
- **Sürekli Strateji Oluşturma:** Bütçe ötesi yaklaşımında, sürekli strateji oluşturma süreci aşağıdan yukarıya doğru ve sürekli dir. Stratejiler örgüt yapısı ve girdi gibi koşullar göz önünde bulundurularak sürekli olarak güncellenir.
- **Tahmin Edici Sistem:** İşletmenin finansal ve finansal olmayan kritik başarı faktörlerinin tespit edilebilmesi için bir yıldan daha uzun süreli tahminlerde

bulunulması gerekir. Yapılacak olan tahminlerle ödül sistemi arasında işbirliğinin olmaması, tahminlerin objektif olarak yapılmasını sağlayacaktır. Bu tahminlere dayalı olarak üst düzey yöneticiler diğer yöneticilere gelecekteki faaliyetlere yönelik destek sağlayacaktır.

- **Kaynak Tahsisi:** Yöneticiler yatırım planlarına ve piyasa taleplerine yönelik gereksinim duyacağı kaynak düzeyini belirleyerek üst yönetimden tahsisini talep eder. Üst düzey yönetim en iyi yatırım planlarına kaynak tahsisini gerçekleştirerek, bu yatırım planına sahip bölüm yöneticisini ödüllendirmiş olur.
- **Hızlı, Dağıtılmış Bilgi:** İhtiyaç duyulan bilgiye hızlı erişilebilmeli ve bilginin erişimi kolay olmalıdır. Yöneticilerin sorumlu olduğu birimlerin elde ettiği sonuçlar ile işletmedeki diğer birimlerin, rakiplerin veya karşılaştırılabilir diğer faaliyetlerin hedef ve sonuçlarının kıyaslanabilmesi için dengeli performans göstergeleri kullanılabilir. Üst düzey yönetim kendi kendini yönetme fonksiyonunun çalışıp çalışmadığını veya düzeltme ihtiyacının olup olmadığını denetler.
- **Ödüllendirme:** Ödül sistemi işletmenin bir bütün olarak elde ettiği sonuçlar ile özerk yönetimin elde ettiği sonuçlara dayalı olarak çalışır. Bu sistemde ödül, bireysel ve grup performansının her ikisine bağlı olduğundan takım ruhunun gelişmesi sağlanır.

Bütçe ötesi yaklaşım modelinin ilkeleri yeni tutarlı bir yönetim modeli sunar. Bu anlayışa göre üst düzey yöneticiler diğer birim yöneticilerine destek sağlama rolündedirler. Kısacası üst düzey yöneticilerin diğer yöneticilere koçluk yaptığı söylenebilir. Bu nedenle böyle bir işletmede kararlar; ilkelere, değerlere ve sınırlara dayalı kurumsal bir çerçeve içerisinde yerel olarak alınır (Hope & Fraser, 2003:4).

Bütçe ötesi yaklaşımı, bir bütçeleme sürecinin en ideal özellikleri olan esneklik, koordinasyon ve hızlı çözüm üretebilme özelliklerinin oluşturulmasını destekler. Bu yaklaşım, örgüt kültürünün bir bütün olarak gözden geçirilmesini ve yeni bir yönetim yaklaşımını gerekli kılar. Hansen (2011) bu sürecin iki aşamada gerçekleşebileceğini öne sürer. Bunlar; rekabete dayalı performans değerlemesine göre hareket etmek ve daha sonra merkezi olmayan bir yönetim yapısına geçmektir (Goode & Malik, 2011:210).

Bütçe ötesi, işletmelere günümüzün değişen piyasa koşullarına göre tasarlanmış süreçlerle performanslarını yönetebilmelerini sağlayan alternatif ve tutarlı bir yönetim

modeli sunmaktadır. Bölüm yöneticilerinin karar verme yetkisine dayalı olarak bütçe ötesi işletmelere temelde iki önemli fırsattan yararlanma olanağı sunar. Bunlar; merkezi olarak kontrol edilen, önceden belirlenen hedefleri kendi kendine düzenleyen ve göreceli rekabet ölçütlerinden işletmelerin kurtulmalarını sağlayan, güç ve karar verme yetkisini merkezden bölüm yöneticilerine aktararak bir dizi uyarlanabilir yönetim süreci oluşturabilmesidir (Hope & Fraser, 2003).

Bütçe ötesi yaklaşım modeli temelinde, işletmelerde yönetim anlayışının yukarıdan aşağıya doğru kontrolden ziyade aşağıdan yukarıya yetkilendirmeyi barındırır. Bu yaklaşım, katı tedbirler ve teşviklerin yerine birim yöneticilerine güç sağlamaya odaklanır. Bu nedenle bu yaklaşım modelinin işletmelerin stratejilerini hızla değişen pazar koşullarına uygun hale getirmeye izin vermiş olduğu kabul edilir. Bütçe ötesi yaklaşımın alt düzey yöneticileri yetkilendirmekteki amacı, işletmenin müşterilerle olan yakın ilişkilerinin sürdürülebilir olmasını sağlamaktır (De Waal, 2005, Hope & Fraser, 2001, Nguyen vd., 2018:4).

Yöneticilerin uyarlanabilir süreçlere başarılı bir geçiş yapmaları ve radikal yerinden yönetimi sağlamaları durumunda bütçe ötesi yaklaşımı işletmelere; maliyet yapılarında sürekli ve kalıcı azalmalar, daha yetenekli insanlar, daha fazla inovasyon, daha sadık müşteriler, daha etik raporlama ve yönetim sistemleri ile araçlarının tam potansiyelinin açığa çıkmasını sağlar (Uyar, 2009:124).

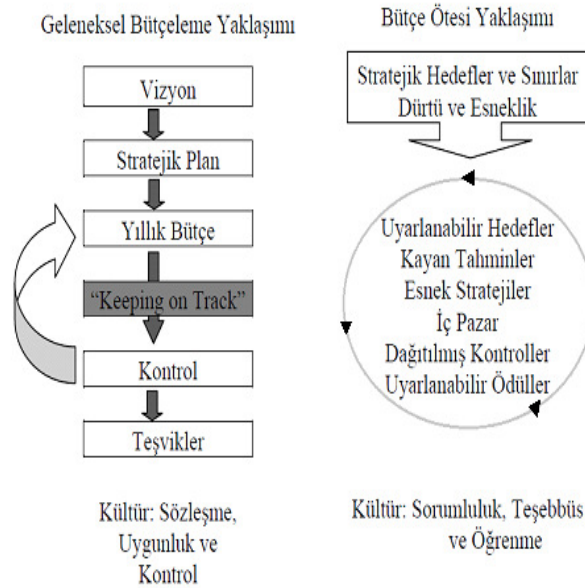
Bütçelemeden vazgeçilmesi gerektiğini savunan bütçe ötesi yaklaşımı, bu düşüncesini bir İsveç bankası olan Svenska Handelsbanken'e dayandırmaktadır. Tabiri caizse bütçe ötesi yaklaşımının doğduğu yerdir. Bu banka 30 yılı aşkın süredir bütçeleme sistemi olmadan, merkezi olmayan bir yönetim anlayışı içerisinde yönetilmektedir. 1970'li yıllarda önemli krizlerle karşı karşıya kalarak aldığı kararlar ve uyguladığı yaklaşımlar sayesinde bugün önemli kâr rakamlarına ulaşan Svenska Handelsbanken, bütçe ötesi düşüncesine temel oluşturmuştur (Rickards, 2006:66). Ancak uygulamada genellikle bütçeler; planlama, koordinasyon, faaliyetlerin ve performansın ölçülmesi, üst düzey yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi ve işletmelerin iç kontrol sistemlerinin desteklenmesi için kullanılır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bütçelerin bu amaçlar doğrultusunda kullanım oranı % 90 ve üzerindedir (Pietrzak, 2013:26).

Bütçe ötesi yaklaşımının 2000'li yıllardan sonra popülaritesinin arttığı gözlemlense de genel itibarıyla işletmelerin bütçelemeden vazgeçme eğiliminde olmadıkları söylenebilir. Libby ve Lindsay'ın (2010) yapmış olduğu çalışma bu durumu destekler niteliktedir. Çalışmalarını Amerika'da büyük ve orta boy işletme yöneticilerine yönelik web tabanlı anket yöntemi ile gerçekleştirmişlerdir. Ankete dönüş yapan işletmelerin % 79'u bütçeleri kontrol aracı olarak görmekte ve yakın bir zamanda bütçelerden vazgeçmeyi düşünmemektedirler. Bu şirketlerden vazgeçmeyi düşünmeyenlerin oranı % 94'tür. Ancak bu görüşün yanında Bourmistrov ve Kaarboe (2013) işletmelerin şu an bütçe ötesi yaklaşımını çoğunlukla tercih ettiklerini ve gelecekte de bu yaklaşımın daha yüksek düzeylerde tercih edileceğini belirtmektedirler.

### 5. Geleneksel Bütçeleme Yaklaşımı İle Bütçe Ötesi Yaklaşımın Karşılaştırılması

Hope ve Fraser (2000) yapmış oldukları çalışmalarında, geleneksel bütçeleme ile bütçe ötesi yaklaşımını aşağıdaki şekil 2'de gösterildiği gibi karşılaştırmaktadırlar:

**Şekil 2: Bütçeleme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması**



**(Kaynak: Hope & Fraser, 2000:34)**

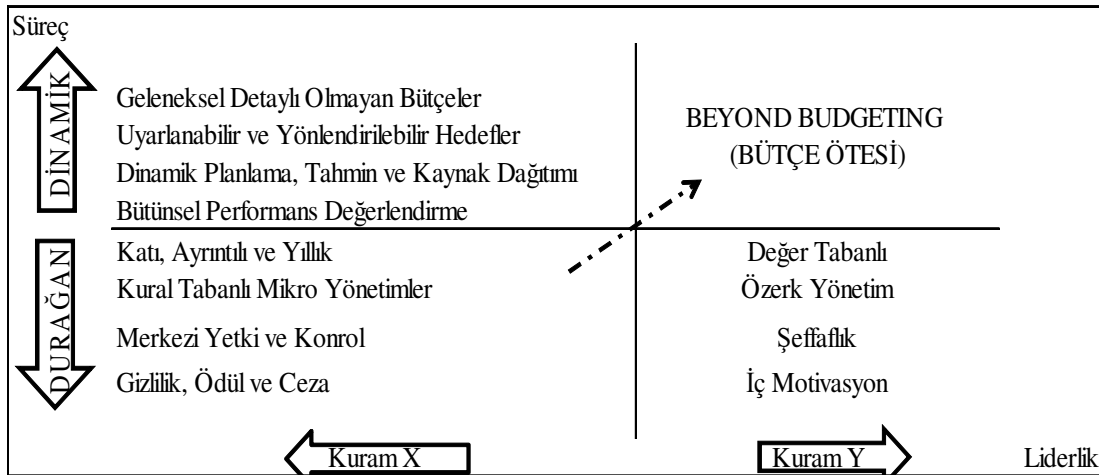
Şekil 2'de yer alan karşılaştırmadan hareketle bütçe ötesi modelinin merkezi olmayan bir yönetim anlayışını gerektirdiği söylenebilir. Bütçe ötesi yaklaşımı sabit (durağan)

hedef ve performans sözleşmelerinden ziyade uyarlanabilir (nispi) hedef ve performans sözleşmelerine odaklanır. Böylelikle işletmelerin yıllık durağan bütçe hazırlama sürecinden kurtulmaları sağlanır. Ayrıca devamlı süreç planlaması yapar ve işletme alt birimlerine gerekli özerkliği ve sorumluluğu verir. Bütçe ötesi yaklaşımı durağan bütçelemeye dayalı kaynak tahsisi yerine alt birimlerin ihtiyaçlarına dayalı kaynak tahsisi gerçekleştirir. İşletmelerin bütçe ötesi yaklaşımını tercih etmeleri durumunda elde edecekleri faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Player, 2003:5; Uyar, 2009:124);

- Bütçe çalışmalarının işletmelere önemli mali bir yükü söz konusu olduğundan, işletmelerin bu mali yükten kurtulmalarını sağlar.
- Uyarlanabilir süreçlerin etkin kullanılması sayesinde çözüm arayışlarına daha hızlı tepki verilmesi sağlanır.
- Hedefler, planlar, tahminler, ölçümler ve davranışlar arasında daha iyi stratejik uyum sağlanır.
- Finans departmanının daha fazla katma değer yaratacak faaliyetlerde bulunması sağlanır.

Geleneksel bütçeleme yaklaşımı ile bütçe ötesi yaklaşımının karşılaştırılmasına başka bir örnek şekil 3’de gösterildiği gibidir:

### Şekil 3: Uygulama Süreçleri ve Liderlik Özellikleri Açısından Karşılaştırmalı Bütçe Yaklaşımları



(Kaynak: Bogsnes, 2016:65)

Şekil 3’te de görüleceği üzere geleneksel bütçeleme yaklaşımı; dinamik olmayan, katı, sert, merkezden yönetilen ve kurala dayalı yönetim anlayışını ve sürecini barındırır. Bu

bütçe lemede işletmelerin stratejileri ile hedefleri, planları, performans ölçümleri arasında önemli bir uyumun olmadığı gözükür. Yönetim sistemlerini daha uyarlanabilir ve adem-i merkezietçi anlayışa taşıyabilen işletmelerde ise bu durum tamamen değişebilmektedir. Çünkü yönetim düşüncesini bu yöne doğru evirten işletmeler daha çok değere odaklı, şeffaf, işletme içi motivasyona ve çalışanlarının görüşüne önem veren bir yapıya dönüşmektedirler. Alınacak kararlar merkezi olmadığından işletmenin bir bütün halinde karar alma mekanizmalarında bulunmaları bu işletmelerde bütçeleme yerine bütçe ötesi yaklaşımının kullanımına olanak sağlar. Bütçe ötesi yaklaşımının kullanımı ile birlikte işletmeler yukarıda da sıralandığı gibi önemli faydalar sağlayabilir hale geleceklerdir.

De Waal (2005), bütçe ötesi yaklaşımının işletmelere uygulanmadan önce işletmede gerekli incelemelerin yapılması gerektiğini ifade eder. Yapılacak olan bu inceleme işletmede mevcut bütçeleme sürecinde memnuniyetsizliğin olup olmadığını, işletmedeki çalışanların değişime ve adaptasyona hazır olup olmadıklarını ve çalışanların ne kadar çaba gösterebileceklerinin belirlenmesine yardımcı olur. Yapılacak olan bu incelemelerle işletmeler, bütçeleme sisteminin değiştirilmesine veya bütçeleme sürecinin ortadan kaldırılıp kaldırılmayacağı görüşüne daha hazır olabileceklerdir (De Waal, 2005:66-67).

Pilkington ve Crowther (2007) yapmış oldukları çalışmalarında bütçe ötesi yaklaşımının işletmeler tarafından kullanım durumunu incelemiştir. Yapılan incelemelerde bütçe ötesi yaklaşımının genellikle 1.000 ve daha fazla kişiyi istihdam eden işletmeler tarafından kullanıldığı görülmüştür. Özellikle 10 ila 50 işçi istihdam eden daha küçük işletmelerin, çalışanlarının uyması gereken katı bütçeler oluşturdukları görülmüştür. Bu nedenle bütçe ötesi yaklaşımın küçük işletmeler tarafından benimsendiği söylenemez (Pilkington & Crowther, 2007).

## **6. Sonuç**

Bütçe ve bütçeleme işletmeler açısından oldukça önemli kavramlardır. Bu nedenle uzun zamandır gerek akademisyenler gerekse diğer katılımcılar bu kavramları; amaç, hedef, strateji gibi önemli unsurlara kısacası işletmelerin bugünün piyasa koşullarına uygun halde çalışmasını sağlayacak düzeyde olması açısından sürekli incelemektedirler.

Bakıldığı zaman yıllar içerisinde geleneksel ve/veya alternatif bütçeleme yöntemlerine yönelik önemli çalışmalar yapılmış, bu çalışmalar ile bu yaklaşımlardan

hangisi/hangilerinin daha iyi olduğuna veya hangisi/hangilerinin işletmeler üzerinde daha iyi etkisi olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Literatür incelendiği zaman bütçeleme konusunda iki farklı düşüncenin ortaya çıktığı görülür. Bunlardan ilki geleneksel bütçelemenin eksik görülen yönlerinin geliştirilerek faydalarının artırılması ve bütçenin oluşturulmasına yönelik kaynak tüketiminin azaltılmasıdır. İkinci düşünce ise işletmenin yönetim şeklinin değiştirilerek yerinden yönetim düşüncesinin işletmede geliştirilmesi ve bütçeler aracılığı ile kontrol faaliyetlerinin gereksizliği yani bütçelemeden vazgeçilmesidir.

Bütçe ötesi yaklaşımı, bir bütçeleme sürecinin en ideal özellikleri olan esneklik, koordinasyon ve hızlı çözüm üretebilme özelliklerinin işletmelerde oluşturulmasını sağlar. Bu yönü sayesinde geleneksel bütçelerin neden olduğu olumsuzlukları ortadan kaldırmaktadır. Aynı zamanda oluşturulacak olan merkezi olmayan yönetim düşüncesinin işletmelere sağlayacağı önemli avantajların da işletmeler tarafından elde edilebilmesini sağlayacaktır. Bu avantajlardan en önemlileri maliyetlerde sürekli azalmalar ve nitelikli işgücünün sağlanması olacaktır.

Bütçeleme ile ilgili olarak yapılan çalışmalar incelendiği zaman geleneksel bütçelemenin işletmeler tarafından planlama ve kontrol amacına yönelik önemli ölçüde kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle işletmelerin bütçelerden vazgeçme eğiliminde olmadıkları söylenebilir. Ancak gelişen teknoloji ile birlikte işletmelerin yönetim anlayışlarında meydana gelen değişiklikler bütçe ötesi yaklaşımın gelecekte daha sıklıkla başvurulacak yaklaşım olduğunu göstermektedir. Günümüzde önemli kurumsal işletmeler tarafından kullanılan bütçe ötesi yaklaşımın giderek daha yaygın hale geleceği söylenebilir. Burada önemli olan işletmelerin organizasyon yapılarının bütçe ötesi yaklaşıma elverişli hale getirilebilmesidir. Bu nedenle bütçe ötesi yaklaşımının işletmelere uygulanmadan önce işletmede gerekli incelemelerin yapılması gerekir. Yapılacak olan bu inceleme, işletmede mevcut bütçeleme sürecinde memnuniyetsizliğin olup olmadığını, işletmedeki çalışanların değişime ve adaptasyona hazır olup olmadıklarını ve çalışanların ne kadar çaba gösterebileceklerinin belirlenmesine yardımcı olur. Yapılacak olan bu incelemelerle işletmeler, bütçeleme sisteminin değiştirilmesine veya bütçeleme sürecinin ortadan kaldırılıp kaldırılmayacağı görüşüne daha hazır olabileceklerdir.



## Kaynakça

- Bogsnes, B. (2016). *Implementing beyond budgeting*. Canada: John Wiley & Sons.
- Bourmistrov, A., Kaarboe, K. (2013). From comfort to stretch zones: a field study of two multinational companies applying "Beyond Budgeting" ideas. *Management Accounting Research*, 24, 196-211.
- Bunce, P., Fraser, R., Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6, 253-265.
- Bunce, P. (2004). Better budgeting: a report on the beter budgeting forum from CIMA and ICAEW. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/business-and-financial-management/special-reports-archive/sr4-better-budgeting.ashx>
- CIMA (2007). Beyond budgeting topic gateway series no. 35.
- De Waal, A. A. (2005). Insights from practice is your organisation ready for beyond budgeting?. *Measuring Business Excellence*, Vol. 9 Issue: 2, 56-67.
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. London: Cengage Learning EMEA.
- Haftacı, V. (2010). *İşletme bütçeleri*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Hansen, S. (2011). A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, Volume 20, Issue 2, 289-319.
- Hope, J., Fraser, R. (2000). Beyond budgeting. *Strategic Finance*, Vol. 82, No. 4, 30-35.
- Hope, J., Fraser, R. (2001). Figures of hate. *Financial Management*, Vol. 2 No. 2, 22-25.
- Hope, J., Fraser, R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. *Soundview Executive Book Summaries*, Vol. 25, No. 9, 1-8.
- Libby, T., Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of north-american budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21, 56-75.
- Malik, A., Goode, M. (2011). Beyond budgeting: the way forward?. *Pakistan Journal of Social Sciences*, Vol. 31, No. 2, 207-214.

- Neely, A., Bourne, M., Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting?. *Measuring Business Excellence*, Vol. 7 Iss. 3, 22-28.
- Nguyen, D. H., Weigel, C., Hiebl, M. R. W. (2018). Beyond budgeting: review and research agenda. *Forthcoming In The Journal of Accounting & Organizational Change*, 1-41.
- Önal, B. (2017). *Operasyonel riskin işletme bütçesine etkisi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Pietrzak, Z. (2013). Traditional versus activity-based budgeting in non-manufacturing companies. *Social Sciences*, No. 4 (82), 26-37.
- Pilkington, M., Crowther, D. (2007). Budgeting and control. *Financial Management*, 29-30.
- Player, (S). Why some organizations go “Beyond Budgeting”. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 3-9.
- Rickards, R. C. (2006). Beyond budgeting: boon or boondoggle?. *Investment Management and Financial Innovations*, Volume 3, Issue 2, 62-76.
- Rickards, R. C. (2008). An endless debate: the sense and nonsense of budgeting. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Volume 57, Issue 7, 569-592.
- Uyar, A. (2009). An evaluation of budgeting approaches: traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 42, 113-130.
- Yalkın, Y. K., Demir, V. (2015). *Yönetim aracı olarak işletme bütçeleri*. Ankara: Nobel Yayıncılık.